

FACULDADE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

Mestrado em Direito - Ramo - Ciências jurídico-económicas

"A fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude carrossel e fraude na aquisição"

Ivanilda Mascarenhas Varela

Orientação: Prof. Doutora Glória Teixeira

Julho/2011

Agradecimentos

A Deus,

Pela força espiritual para a realização desse trabalho.

Aos meus pais Inês e Aguinaldo,

Pelo apoio, compreensão, ajuda, e, em especial, por todo carinho ao longo deste percurso.

Ao Danielson Alves,

Pelo carinho, compreensão e pela grande ajuda e amizade.

À professora, Glória Teixeira

Pela orientação deste trabalho.

Abreviaturas e Siglas

AICB – Aquisição Intracomunitária de Bens

ATFS - Estratégia Antifraude Fiscal

BCE - Banco Central Europeu

BEI - Banco Europeu de Investimentos

CE – Comissão Europeia

CIVA – Código do IVA

CLO – Central Liaison Office

DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

ECOFIN - Economic and Financial Committee

EM – Estado-Membro

EU – European Union

EUROCANET – European Carousel Network

GAFI - Grupo de Acção Financeira Internacional

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MTIC - Missing Trader fraud Intra-Community

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PJ – Polícia Judiciária

UE – União Europeia

UIF - Unidade de Informação Financeira

VIES – VAT Information Exchange System

Resumo

A luta contra a fraude intracomunitária ao IVA constitui uma das principais prioridades na acção governativa das Instituições Europeias. Tendo em conta que a fraude fiscal causa prejuízos consideráveis para os Orçamentos dos Estados Membros e para o sistema de recursos próprios da União Europeia, porque ameaça os princípios de uma tributação justa e transparente, criando distorções no comércio intracomunitário, impedindo o bom funcionamento do mercado, é mister dotar as Administrações Fiscais de instrumentos capazes de combater este flagelo.

A globalização tem dificultado bastante o combate à fraude fiscal a nível internacional, devido ao envolvimento na fraude de empresas situadas em países terceiros. O desenvolvimento tecnológico trouxe novos instrumentos que facilitam a fraude fiscal, como por exemplo o comércio electrónico. O crescimento deste tipo negocial constitui uma enorme ameaça às regras e técnicas de tributação internacional tradicionais, desrespeitando os conceitos de territorialidade e soberania.

O presente trabalho tem como propósito identificar as especificidades da fraude intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude *carrossel* e fraude na aquisição, sua origem, características, *o modus operandi*, bem como as medidas adoptadas para contender e evitar o seu sucesso, apresentando alguns casos de Fraude Intracomunitária em Portugal. O trabalho procura também distinguir cada um dos operadores envolvidos nos esquemas fraudulentos, bem como a responsabilidade de cada um pelo prejuízo causado ao Estado.

Abstract

The fight against intra-community VAT fraud is a top priority for government action in the European Institutions. Given that tax evasion causes considerable damage to the budgets of member states and to the own resources system of the European Union, because it threatens the principles of a fair and transparent taxation, creating distortions in intra-Community trade, hampering the smooth functioning of the market, it is necessary to provide the Tax Administration of instruments to combat this problem.

Globalization has made it difficult enough to combat international tax evasion, due to involvement in the fraud firms in third countries.

Technological development has brought new tools that facilitate tax evasion, such as electronic commerce. The growth of these negotiations is a major threat to the rules and techniques of traditional international taxation, ignoring the concepts of territoriality and sovereignty.

This work aims to identify the specific intra-community VAT fraud in the areas carousel fraud and fraud in the acquisition, its origin, characteristics, modus operandi, and the measures adopted to cope and prevent their success, with some cases of fraud intra-community in Portugal. The work also seeks to distinguish each of the operators involved in the scams, as well as the responsibility of each one for damage caused to the state.

Índice

Agradecimentos	2
Abreviaturas e Siglas	2
Resumo	3
Abstract.....	4
Índice de Figuras	7
I - Introdução	8
II – A origem da fraude	11
III – Fraude intracomunitária ao IVA.....	13
3.1 Imposto sobre Valor Acrescentado - IVA	13
3.2 Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias - RITI	15
3.3 A Fraude carrossel no IVA.....	17
3.4 Fraude na Aquisição	20
3.4 Distinção entre fraude carrossel e fraude na aquisição.....	23
3.5 Aspectos comuns	24
IV - Características das empresas envolvidas no esquema da fraude:	27
4.1 <i>O missing trader</i>	27
4.2 <i>O Buffer</i>	27
4.3 <i>O Broker</i>	28
4.4 <i>A Conduit company</i>	28
V - Responsabilidade dos operadores envolvidos na fraude	30
VI - Impacto da fraude no comércio internacional.....	33
VII – Medidas de combate à fraude.....	35
7.1 OCDE	35
7.2 União Europeia	37
7.3 Posição de Portugal	43

7.3.1 O caso tenda do PC – produtos informáticos, Unipessoal, Lda..	46
VIII Conclusão	48
XIX – Bibliografia.....	50

Índice de Figuras

FIGURA 1 - FRAUDE CARROSSEL.....	20
FIGURA 2 - FRAUDE NA AQUISIÇÃO	23

I - Introdução

A fraude intracomunitária ao IVA caracteriza-se pela criação de redes de comércio fraudulentas para operar na Comunidade Europeia, com o objectivo de obter indevidamente o reembolso do IVA.

Com a abolição das barreiras alfandegárias dos Estados Membros (EM) as trocas de bens na Comunidade Europeia (CE) começaram a ser fiscalizadas internamente e os EM passaram a depender de informações de outros EM, para poderem controlar o IVA. Ora, essas informações auxiliam no combate à fraude e servem como meio de controlo do IVA nas trocas intracomunitárias, e são obtidas através de um sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA - VAT Information Exchange System (VIES), o qual fornece informações detalhadas relativas ao controlo sobre todas as trocas intracomunitárias isentas. As regras do IVA variam de acordo com os costumes e práticas administrativas de cada EM no quadro estabelecido pela legislação comunitária¹. Quando um sujeito faz entregas comunitárias deve verificar se os seus clientes noutros EM são sujeitos passivos e possuem um número de identificação do IVA válido, número que pode ser controlado por meio do sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (VIES). Assim sendo, cada administração fiscal tem um banco de dados electrónico onde consta os dados de registo de IVA dos seus operadores². O VIES foi criado para permitir o fluxo de dados realizados através das fronteiras interiores e permite por um lado às empresas obter rapidamente a confirmação dos números de IVA dos seus parceiros comerciais e por outro permite que as administrações fiscais monitorizem e controlem o fluxo de comércio intracomunitário a fim de detectar todos os tipos de irregularidades³.

A reforma do sistema do IVA trouxe várias modificações, como por exemplo, a criação de regimes especiais em relação à tributação de operações de venda à distância, a entrega de meios de transporte novos e vendas a pessoas colectivas não tributáveis. A finalidade destes regimes especiais baseou-se na manutenção do regime do rendimento fiscal dos EM pela imposição, no destino, de entregas específicas de mercadorias, com excepção das entregas entre sujeitos passivos. A modificação do sistema do IVA trouxe vários problemas, para os quais a União Europeia (EU) não se encontrava capacitada para resolver,

¹ No momento em que a CE foi criada seis EM estavam usando diferentes formas de tributação indirecta.

² Estas informações incluem o numero de identificação, data e emissão, nome do comerciante, endereço do comerciante e quando aplicável a data da cessação da validade de um número de IVA.

³ A entidade responsável pelo controle do comércio intracomunitário em cada EM é o Banco Central Liaison Office (CLO).

problemas ligados à nova realidade das transacções comunitárias, e directamente relacionados ao IVA, facilitando assim a prática da fraude *carrossel* e da fraude na aquisição, tendo todavia provocado aos EM ao longo dos anos grandes prejuízos.

Relatórios da Direcção-geral dos Impostos (DGCI) mostram como Portugal tem interpretado a problemática da fraude⁴. A Administração Fiscal traçou como objectivos principais a seguir, os da eficiência, simplicidade e equidade do sistema fiscal, de forma a facilitar ao Estado a obtenção das receitas adequadas e suficientes para a implementação das políticas públicas. O que se consegue através da utilização de todos os instrumentos legais disponíveis, incluindo as possibilidades e condições de derrogação do sigilo bancário, a promoção do incremento do recurso aos meios informáticos e a melhoria dos sistemas de informação tributários, bem como o cruzamento de informações e os sistemas de troca de informação com administrações tributárias de outros EM. Foram desenvolvidos modelos específicos, baseados em tecnologias preditivas, tendo em vista a identificação de operadores que apresentem o perfil típico de *missing trader e conduit company*. A Administração Fiscal tem utilizado meios cada vez mais aprimorados e variados de procedimentos administrativos de natureza preventiva e repressiva impondo desta forma o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

Os resultados obtidos são considerados positivos graças à colaboração institucionalizada entre as diversas entidades públicas cooperadoras, mais concretamente a DGCI, a Inspecção-geral de Finanças (IGF), a Direcção-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo (DGAIEC) e a Direcção-geral de Informática e de Apoio aos serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), do Departamento Central de Investigação e Acção Penal (DCIAP) e da Polícia Judiciária (PJ).

A Inspecção Tributária entende que os sujeitos passivos que regularmente efectuem aquisições de bens com aplicação do regime aduaneiro 4200 devem ter um acompanhamento especial, tendo em conta que a falta de troca de informação e controlo por parte dos serviços fiscais e aduaneiros, especialmente, no que diz respeito a bens importados que entram em livre prática, ao abrigo deste regime, seguida de transmissão intracomunitária para outro EM, tem permitido o abuso das regras do IVA nas entradas de bens. O regime aduaneiro 4200 é

⁴ Sobre este ponto ver relatório de actividades desenvolvidas no combate à fraude e evasão fiscal de 2006 a 2009 publicado no site do Ministério das finanças e da administração pública.

um código composto por 4 dígitos, que é preenchido na casa 37⁵ da declaração aduaneira e que significa a "Introdução no consumo com introdução em livre prática simultânea de mercadorias isentas de IVA para entrega num outro EM"⁶.

Ora, a introdução em livre prática, implica o pagamento dos direitos aduaneiros devidos pela importação da mercadoria e a aplicação de quaisquer outras medidas necessárias ao desalfandegamento das mercadorias. A partir do momento em que à declaração é dada autorização de saída a mercadoria passa a ter o estatuto de mercadoria comunitária.

O regime “4200 - Introdução no consumo com introdução em livre prática simultânea de mercadorias isentas de IVA para entrega num outro EM” significa que a mercadoria é importada com isenção de IVA, nos termos do art. 16.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), já que os bens importados têm como destino final um outro EM, diferente daquele onde a mercadoria é introduzida em livre prática. As mercadorias importadas deverão ser objecto de uma declaração aduaneira para o regime e ficam sujeitas ao pagamento dos direitos aduaneiros devidos, ao pagamento do IVA (se a mercadoria não estiver isenta) e ficam ainda sujeitas à aplicação de medidas de política comercial e ao cumprimento das formalidades previstas para a importação da mercadoria⁷.

Acresce que, as novas regras de localização das prestações de serviços em vigor, desde 1 de Janeiro de 2010, alargam ainda mais a abrangência do regime aplicável às aquisições intracomunitárias, aumentando ainda mais a possibilidade de abuso dessas regras.

⁵Esta casa respeita à informação relativa ao destino aduaneiro para o qual as mercadorias são declaradas. Para mais esclarecimentos *vide*: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/CA98B7CC-08AA-4B3D-B77C-704AC1B16759/0/manual_dau_importacao_vrs_1_act_9_internet.pdf.

⁶ As trocas comerciais entre a UE e países terceiros regem-se pelo Código Aduaneiro Comunitário (CAC) – Regulamento (CEE) n.º 2913/92 de 12 de Outubro de 1992 do Conselho – e suas Disposições de Aplicação (DACAC) – Regulamento (CEE) n.º 2454/93 de 2 de Julho de 1993 da Comissão.

⁷ Art. 79.º do CAC.

II – A origem da fraude

A fraude intracomunitária ao IVA teve início com a criação da Comunidade Europeia e tem-se alastrado ao longo dos anos. Segundo a Administração Fiscal Portuguesa este alastramento deu-se a partir de 1 de Janeiro de 1993, e teve como causa principal a introdução do Mercado Único Europeu (MEU) e a supressão das Fronteiras internas Comunitárias⁸. Desde então todos os países da CE têm sido brutalmente atacados pelos operadores envolvidos no esquema da fraude, incluindo Portugal. O primeiro caso da fraude intracomunitária ao IVA detectado em Portugal ocorreu em Fevereiro de 2000. Desde a adesão de Portugal à CE até a descoberta da fraude intracomunitária, os operadores fraudulentos tiveram o ensejo de congeminare as mais complexas formas de fraude de difícil detecção⁹.

Tudo começou com uma denúncia anónima à Polícia Judiciária (PJ) e esta remeteu o assunto à DGCI, por entender que se tratava de matéria da sua competência. A DGCI inicialmente não conseguia detectar o que estava em causa e chegou a pensar que se tratava apenas de uma fraude *carrossel* devido à falta de conhecimento que tinham do caso e só mais tarde é que vieram a aperceber-se que se tratava de uma fraude intracomunitária na vertente fraude na aquisição.

Além da introdução do MEU e da supressão das fronteiras comunitárias que permitiu a livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais, outras causas internas também conduziram para o alastramento da fraude, como é o caso da criação de medidas de simplicidade administrativa na criação de empresas. A criação desta medida possibilitou que num único dia um cidadão estrangeiro residente num EM da CE, desloque a outro EM, obtenha um Número de Identificação Fiscal (NIF), dando-se como residente nesse Estado,

⁸ Com a supressão das fronteiras internas deixou de haver barreiras alfandegárias nas entradas de bens. A este propósito ver Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do IVA e altera-a, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais. Directiva 77/388/CEE. Quando existia barreiras o imposto era cobrado no momento da importação dos bens, ou seja, da entrada dos bens no território nacional. Com o desaparecimento das fronteiras interiores passou a haver um procedimento administrativo que é obrigatório nos termos do RITI - obriga os operadores adquirentes a colocarem na declaração periódica do IVA – num campo específico – o respectivo valor do imposto a favor do Estado.

⁹ Vide conferência do CEJ: Dr. Luís Araújo - a fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes Fraude *carrossel* e fraude na aquisição, publicada no site Justicativ.com, Lisboa, Fevereiro de 2010.

constitua uma sociedade, abra uma ou duas contas bancárias, peça um nome utilizador e uma senha para movimentar tais contas bancárias e depois desaparece. Este cidadão é o único representante legal da sociedade, mas ao seu lado existe um terceiro não identificado que fica a actuar por conta dele e por conta da sociedade. Trata-se de uma empresa fantasma, com sócios “testas de ferro” que praticam operações fraudulentas que lhes dão lucros elevadíssimos. Na CE esta empresa é denominada de *missing trader*. O *missing trader*¹⁰ assim criado num curto lapso de tempo pode emitir dezenas de milhões em facturas, prejudicando o Estado em milhões de euros. O objectivo dos fraudadores é que a responsabilidade formal pelos esquemas fraudulentos recaia apenas sobre o *missing trader* – a empresa fantasma, que entretanto já desapareceu. Este operador não existe juridicamente, tornando assim difícil apurar a sua responsabilidade, porque quando procurados na sua sede não são encontrados¹¹.

¹⁰ Para além do *missing trader* podemos encontrar também o *buffer*, o *broker* e o *conduit company*.

¹¹ Cfr. Luís Araújo, conferência sobre a fraude intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude carrossel e fraude na aquisição, Publicado no Justicatv.com, Lisboa, Fevereiro de 2010.

III – Fraude intracomunitária ao IVA

Para perceber melhor a problemática da fraude intracomunitária ao IVA nas suas duas vertentes mais vulgares importa analisar duas figuras:

3.1 Imposto sobre Valor Acrescentado - IVA

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, uma vez que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações as aquisições intracomunitárias de bens e de meios de transporte novos. Trata-se de um imposto plurifásico, e por isso não cumulativo, pois o seu pagamento é fraccionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto. O IVA foi transposto para os EM através de uma Directiva comunitária¹². Código do IVA veio garantir uma maior equidade na tributação e constituir um sistema com maiores potencialidades de obtenção de receitas para o Estado. Em 1991 a Comissão Europeia através de uma outra directiva resolve alterar a Directiva profundamente¹³. Essa alteração teve como objectivo principal a criação do MEU e a supressão das fronteiras internas comunitárias previstas e concretizadas em 1 de Janeiro de 1993. Com esta alteração os EM tiveram duas hipóteses: criar um segundo código do IVA ou manter um único código. Portugal optou por ter dois códigos e a partir de Janeiro de 1993 passou a haver no sistema fiscal Português o CIVA e o RITI.

Conforme salienta, Clotilde Celorico de Palma¹⁴, o IVA oferece falhas que incitam a prática da fraude, designadamente a taxação das transmissões intracomunitárias de bens no país de destino; as transmissões intracomunitárias de bens são isentas de IVA, o que faz com que o país de origem não tenha interesse no destino nos bens; as aquisições intracomunitárias de bens são sujeitas a IVA, mas com o sistema de *reverse charge*, o imposto deverá ser pago pelo cliente, sendo este o responsável pelo pagamento do IVA na totalidade do fornecimento seguinte.

¹² Directiva 77/388/CEE - foi objecto de várias alterações.

¹³ Directiva 91/680 CEE.

¹⁴ In texto sobre o regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias “casos mais relevantes de fraude e evasão fiscais”, publicado em <https://sites.google.com/site/transparenciaecorruptao/home/clotilde-palma>.

Por outro lado acrescenta ainda que, as normas nacionais de registo de não residentes não estão harmonizadas ao nível da UE, existindo empresas com registos em vários EM, muitas não exercendo qualquer actividade económica, facilitando assim o aparecimento de empresas que se dedicam única e exclusivamente à fraude que embora não tenham presença física num determinado país, estejam envolvidas em transacções de larga escala e, desaparecem assim que as autoridades fiscais suspeitem de alguma actividade irregular. A existência de normas legais diferentes em cada EM dificulta muito o controlo destas empresas¹⁵.

Admitamos o seguinte exemplo: se três operadores económicos estão envolvidos num circuito e no final um consumidor final que suporta 50 UM¹⁶ de imposto na aquisição de um determinado bem, o Estado vai receber no total essas 50 UM que o consumidor final pagou, mas na verdade quem vai entregar o imposto dessas 50 UM ao Estado são os três operadores económicos. O primeiro vai entregar 15 UM, dependendo do valor acrescentado, o segundo vai entregar 15 UM, e o terceiro vai entregar 20 UM.¹⁷ Com este esquema compreendemos como os criminosos envolvidos em esquemas fraudulentos se apropriam ilegitimamente do imposto e fazem dele o seu lucro. São pessoas que alegadamente exercem uma actividade económica à custa do IVA. Os bens que eles transaccionam são revendidos abaixo do preço de custo, não existindo por consequência qualquer valor acrescentado, porque se não existe valor acrescentado também não pode haver lucro efectivo. A conclusão que se retira é que a única preocupação dos criminosos é em encontrar alguém disponível a pagar um preço adequado pelo fornecimento dos bens para que possa lucrar e isto é conseguido apenas com o oferecimento de bens a preços inferiores ao mercado, ou oferecendo um contrato sem qualquer risco envolvendo um terceiro.

¹⁵ Na UE existem mais de 12 taxas de IVA diferentes, e mais de 16 diferentes taxas reduzidas de IVA, 27 limiares de imposto, 27 extensões de isenção, 27 regras de registo, 27 procedimentos de preenchimento, 27 processos de reembolso e 27 tipos de administrações e um sistema computadorizado cuja articulação tem lacunas.

¹⁶ UM: Unidades monetárias.

¹⁷ Sobre este ponto vide “Conferência sobre Fraude Intracomunitária ao IVA, CEJ com Luís Araújo” – atrás citada.

3.2 Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias - RITI

O RITI foi transposto para a ordem interna Portuguesa através do Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de Dezembro republicado pelo DL nº 102/2008, de 20 de Junho. Nele reúnem-se as normas específicas sobre o tratamento das trocas intracomunitárias de mercadorias, seja as referentes à incidência, às isenções e ao valor tributável seja as que incidem sobre obrigações dos sujeitos passivos, em especial de liquidação e de pagamento, e as obrigações acessórias, na parte em que aumentam ou alteram as constantes do CIVA. O objectivo do RITI é a eliminação nas relações entre países membros da EU dos controlos associados à passagem das mercadorias pelas fronteiras internas da comunidade, mantendo o princípio de que o imposto nas transacções entre os sujeitos passivos continua a fluir ao país de destino e a ser determinado de acordo com a taxa nela vigente, conciliando assim a tributação no destino com o afastamento de fronteiras fiscais ostensivas e dos controlos das mercadorias em postos limítrofes. O efeito é conseguido através da eliminação do facto gerador “importação” nas trocas de mercadorias entre EM e a substituição por um novo facto gerador “aquisição intracomunitária de bens”¹⁸. Assim sempre que um sujeito passivo de outro EM realiza uma aquisição intracomunitária de bens é tributável nos termos do RITI e deverá ser levada à declaração periódica de IVA, conjuntamente com as demais operações do sujeito passivo. Em casos normais o imposto liquidado e aí declarado será dedutível imediata e integralmente, pelo que, o sujeito passivo não suportará qualquer ónus fiscal na operação de aquisição. Por outro lado o sujeito passivo que efectuou uma venda para um cliente estabelecido noutro EM que aí tenha qualidade de sujeito passivo de IVA do sistema comum, não liquidará imposto, por esta transmissão estar isenta de IVA nos termos do RITI.

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 16.º do RITI (alterações introduzidas pelo n.º 3 do artigo 33º da Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro), beneficiam de isenção os sujeitos passivos não residentes em território nacional, que aqui não se encontrem registados para efeitos de IVA, mas que disponham de registo noutro EM e utilizem o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a importação, sendo condição essencial que, a importação seja efectuada através de um despachante oficial ou uma entidade que se dedique à actividade transitária e que esteja devidamente habilitado para apresentar declarações aduaneiras,

¹⁸ De acordo com o disposto no artigo 3.º do RITI “aquisição intracomunitária de bens é a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha início noutro EM.

devendo estas entidades ser sujeitos passivos de imposto, com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional¹⁹. O número de identificação para efeitos do IVA assume particular importância, uma vez que constitui elemento importante para a isenção do imposto nas transacções intracomunitárias e respectiva fiscalização. A identificação dos operadores que solicitam a confirmação da validade de um número de identificação IVA constitui uma informação muito útil para os sistemas de análise de risco dos EM, e por esta razão é necessário modificar o sistema de confirmação da validade dos números de identificação IVA para permitir a confirmação automatizada de mais informações aos operadores²⁰.

O art. 14º do mesmo diploma impõe que as transmissões intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo para outro Estado membro só serão isentas desde que o adquirente satisfaça determinadas condições:

- Seja uma pessoa singular ou colectiva devidamente registada para efeitos de IVA;
- Tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição;
- Se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;
- Quando os sujeitos passivos intervêm na qualidade de adquirentes de bens intracomunitários, têm a obrigação de comunicar ao seu fornecedor no outro Estado membro o seu NIF, que virá mencionado na respectiva factura emitida pelo vendedor e liquidar o imposto correspondente à taxa em vigor e declará-lo,

Todos os sujeitos passivos que efectuem transacções intracomunitárias, devem, para além de solicitar aos seus clientes comunitários o respectivo nº de registo em IVA, assegurar-se da qualidade de sujeito passivo identificado, ou não, do adquirente no outro Estado membro, uma vez que, nos termos do preceituado no art.º 14º, a operação só será isenta se este for uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos de IVA nesse outro Estado membro - artºs 14º, 23º, 28º e 31º do RITI²¹. Devem, ainda, os intervenientes das transacções mencionar nas

¹⁹ O número 4 do artigo 16.º do RITI e para observância do nº 3 do mesmo artigo, estabelece que: o despachante oficial ou a entidade que se dedique à actividade transitória, ficam obrigados a provar que os bens são expedidos para outro EM após a importação, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 16.º do mesmo diploma, e a incluir, na respectiva declaração periódica e no anexo recapitulativo, a subsequente transmissão intracomunitária isenta, nos termos do art. 14º.

²⁰ COM (2009) 427 final: Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

²¹ O art.º 28º 5 do RITI, dispõe que as facturas ou documentos equivalentes referentes às aquisições e transmissões intracomunitárias deverão, ainda, conter, para além dos elementos referidos no nº 5 do artº 35º do CIVA, o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo “PT”, e o número de

respectivas facturas ou documentos equivalentes, bem como no anexo recapitulativo a que se referem os artºs 23ºal. c) e 31º, o seu próprio NIF e o do adquirente.

3.3 A Fraude carrossel no IVA

Definição e características:

A fraude *carrossel*²² traduz-se na existência de uma cadeia de “empresas” que, supostamente, realizam transacções entre si, dedicando-se uma à prática de operações disfarçadas de transmissões para o exterior. Dado beneficiar de uma isenção completa, esta empresa não liquida IVA nessas transmissões de bens, mas deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens e/ou serviços, podendo encontrar-se, ilegitimamente, em permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. A cadeia pode abranger vários sujeitos passivos com níveis de envolvimento no esquema muito diversos, misturando empresas com verdadeira actividade económica, incluindo o puro desconhecimento da existência da fraude carrossel e empresas sem real actividade económica (meras fábricas de facturas falsas), que realizam operações fictícias”²³. “A fraude carrossel é uma das formas de fraude mais perniciosas a que o IVA está exposto, em particular nas exportações ou nas transacções intracomunitárias de bens.

A designação fraude *carrossel* advém da possibilidade de neste esquema da fraude as mercadorias poderem dar ou dão em teoria repetidas voltas dentro da CE, e essas voltinhas que as mercadorias ou pretensas mercadorias podem dar repetidamente faz lembrar um *carrossel*.

identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado membro que o atribuiu, conforme à norma internacional código ISSO – 3166 alfa 2, bem como o local de destino dos bens”. Deste preceito resulta a exigência de que da factura ou documento equivalente constem os prefixos que permitam identificar os Estados membros que atribuíram os números do IVA de cada um dos sujeitos passivos intervenientes na operação.

²² Também conhecida como “*missing trader fraud intra-community*”(MTIC) ou fraude em cadeia.

²³ Excerto de um texto publicado na Revista Fiscalidade denominado “O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA”, por António Carlos dos Santos, TOC Fevereiro 2006 #71 publicado em: http://www.ctoc.pt/downloads/files/1139566850_22a28.pdf.

Basicamente o *modus operandi* da fraude *carrossel* baseia-se no seguinte:

Uma determinada empresa designada de empresa canal ou *conduit company* registada num EM (Holanda), faz uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de imposto a um operador fictício, designado *missing trader* ou empresa fantasma, situada noutro EM (Portugal). Entretanto o *missing trader* vende esses mesmos bens a uma outra empresa designada de *broker* também situada em Portugal, cobra IVA, mas não o entrega aos cofres do Estado. O *broker* deduz o IVA que o *missing trader* lhe liquidou e reclama o reembolso do IVA referente às suas compras. As pretensas transacções entre o *missing trader* e o *broker* são feitas através dos *buffers* ou empresas amortecedores.

Conforme afirma, Clotilde Celorico Palma²⁴ “a fraude *carrossel* tem como consequência, para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado”.

A fraude é constituída pelo IVA que o *missing trader* recebe, e não entrega ao Estado, e pelo valor que o *broker* obtém no reembolso, ou seja, o Estado passa a ter uma perda financeira igual ao IVA pago pelo *buffer* ao *missing trader*. Muitas vezes o *broker* declara uma aquisição intracomunitária isenta ao *missing trader* e assim sucessivamente. Normalmente estes esquemas fraudulentos envolvem transacções entre vários EM e várias empresas em cada EM, aumentando assim a complexidade das operações e diminuindo a possibilidade de serem detectados.

Criminosos que criam empresas de fachada e usam-nas para produzir facturas falsas, na maior parte das vezes geridas por toxicodependentes e por sem abrigo que a troco de pequenas quantias aceitam abrir contas bancárias pelas quais circula o dinheiro e servem como testas de ferro às empresas fictícias. Essas empresas emitem facturas que depois são encaminhados para a contabilidade de sociedades reais, de forma a simular despesas que não existem.

O principal sinal caracterizador desta vertente de fraude intracomunitária ao IVA é a quantidade de empresas ou pessoas envolvidas e a complexidade das estruturas montadas. As empresas envolvidas na fraude *carrossel* optam, geralmente, pelo regime trimestral para liquidação do IVA e operam durante um período limitado e, vendem a mercadoria fornecendo

²⁴ Texto recebido pela CTOC em Dezembro de 2008, denominado “IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias” TOC 107 - Fevereiro 2009

às empresas compradora documentação que lhes permite o pedido de reembolso do IVA. O operador que adquire a mercadoria nunca pode suportar o IVA no momento da aquisição do bem, porque se o fizer terá que revender sempre a mercadoria acima do preço de custo e nunca mais pode beneficiar à conta do IVA. Na grande parte das situações são empresas unipessoais, com sócios estrangeiros, das mais diversas nacionalidades. São detectadas empresas sem existência de facto ou que aparentemente nunca exerceram uma actividade ou empresas que exercem uma actividade regular, mas que em paralelo estão envolvidas em práticas fraudulentas²⁵.

A fraude *carrossel* é distinta de outros crimes tradicionais. Os criminosos não competem uns contra os outros. O raciocínio primário para que esses criminosos encarilem por este caminho é fazer circular as mercadorias quantas vezes possível e fazer seu o IVA. Os produtos só são vendidos dentro do *carrossel* pelo preço mais caro possível, pois quanto maior o preço, maior o montante do IVA restituído. Geralmente, os operadores envolvidos nestas práticas fraudulentas compartilham entre si conhecimentos e recursos para cometer a fraude. Vários países da CE chegaram à conclusão de que as organizações criminosas emprestam uns aos outros a utilização dos seus bens e empresas para ajudar na fraude²⁶.

²⁵ Sobre este ponto *Vide* conferência do CEJ: Dr. Luís Araújo - a fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes Fraude *carrossel* e fraude na aquisição, publicada no site Justicatv.com, Lisboa, Fevereiro de 2010.

A Figura 1 representa um esquema de como se processa a fraude *carrossel*.

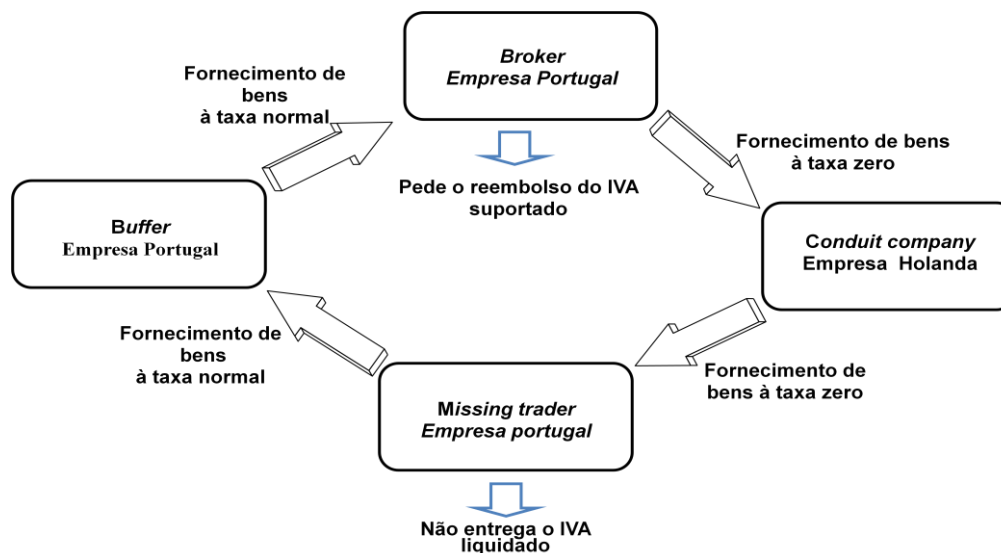


Figura 1 - Fraude carrossel

Fonte: DGCI

3.4 Fraude na Aquisição

Características:

A fraude na aquisição é menos complexa e constitui a predominância da fraude intracomunitária ao IVA. Nesta vertente da fraude é muito comum os operadores estarem sediados em zonas de fronteiras. Portugal tem sérios problemas com os operadores espanhóis ou residentes em Espanha, uma vez que são eles que normalmente constituem os operadores *missing traders*. Dados do relatório de actividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude nos últimos anos nos mostram que do controlo feito a operadores com utilização abusiva do regime aduaneiro 4200 com importações de bens efectuadas através de Espanha, resultou já a instauração de vários inquéritos em que se estima um prejuízo para o Estado Português no montante de 1,5 M€ de imposto, bem como a identificação de operadores com residência fiscal em Espanha em situação de incumprimento, tendo-se demonstrado que a

actividade estava a ser exercida através de estabelecimento estável em Portugal, o que originou regularizações voluntárias de cerca de 3 M€ de imposto²⁷.

Na fraude na aquisição a grande maioria dos *missing trader* são declarantes, com contabilização em condições normais, diferente da fraude *carrossel*.

O mecanismo da fraude na aquisição funciona da seguinte forma:

Um determinado bem entra no território nacional proveniente de um EM e é adquirida pelo *missing trader* por €100.000 (sem IVA) e é revendida por €90.000 a *buffer*. A mercadoria entra no território nacional por €100.000 e é revendida abaixo do preço de custo e a revenda dá origem ao IVA liquidado de mais ou menos €18.000 (conforme for o IVA). Sucede que, o *missing trader* não entrega esse valor ao Estado. O *buffer* suporta o imposto e deduz. O *buffer* revende a mercadoria ao retalhista que por sua vez revende ao consumidor final que somos todos nós.

O *missing trader* obtém uma factura falsa de um operador nacional e essa factura falsa tem valores aproximados ou valor de Aquisição Intracomunitária de Bens (AICB) e a justificação é: se ele revende a mercadoria e decorrente dessa revenda ele tem muito imposto a entregar ao Estado de acordo com o mecanismo de funcionamento do imposto, se ele quiser apropriar do valor do imposto ele tem que ter algum valor para deduzir. Sendo um declarante ele declara €18.000 a favor do Estado, mas com base na factura falsa de um operador nacional, onde está contida o IVA que ele não suportou ele vai deduzir €18.200. É a forma que ele tem de se apropriar ilegitimamente do imposto e fica com um crédito de imposto de €200. O operador *missing trader* é um operador declarante, ele declara quer a operação efectiva quer a operação falsa e não entrega o imposto ao Estado porque o valor do IVA contido na factura falsa sendo superior, fica em crédito de imposto. Normalmente o operador não pede o reembolso, mesmo que fique com crédito, porque se ele pedir o reembolso corre o risco de ser fiscalizado e por isso não pede o reembolso nesta fase. Ao não entregar a sua declaração esse operador será facilmente detectado, porque a DGCI consegue detectar facilmente através da sua base de dados quais os operadores declarantes e quais os operadores não declarantes. Existe uma obrigatoriedade de entregar a declaração periódica ainda que não tenha qualquer operação no período, por isso quando um operador não entrega a sua declaração ainda que seja a zero a Administração Fiscal através da sua base de dados detecta

²⁷ Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2009, Ministério das Finanças e da Administração Pública: http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Combate_Fraude_Evasao_Fiscais_2009.pdf.

de imediato irregularidade no operador. E é assim que se consegue detectar internamente os operadores *missing traders*.

Geralmente os *missing traders* até agora detectados pela DGCI apresentavam o dobro de compras relativamente às vendas. Assim se o *missing trader* contabiliza uma factura falsa *de uma pretensa compra ele contabilisticamente fica com o dobro das compras relativamente às vendas*.

Com efeito, a administração fiscal na sua base de dados numa primeira vez que o operador fraudulento faz isso, consegue perceber, porque da análise da declaração periódica dá para perceber isso, mas pode-se não estranhar, porque é perfeitamente possível que um operador num determinado período compre para armazenar e no mesmo não revender. Se este operador estiver no regime trimestral passam-se três meses até enviar a sua declaração para a administração fiscal e durante este período que pode ir até quatro meses e meio este operador pode ter defraudado o Estado em milhões de euros sem ser detectado. Passa-se o segundo semestre e a situação continua nos mesmos moldes, ou seja, o contribuinte continua a duplicar as compras relativamente às vendas e, internamente a Administração pode observar na sua base de dados a situação e até já começaram a aperceber-se que alguma coisa de anormal pode estar a ocorrer, só que entretanto já passaram vários meses, o operador já foi embora e foi substituído por outro. Normalmente os *missing traders* duram entre três meses a um ano, não duram mais do que isso. Há grupos que chegam a constituir duas ou três empresas em simultâneo, actuam com um e as outras ficam de reserva e vão entregar declarações a zero. Quando por qualquer motivo a primeira é detectada abandonam o primeiro operador e deixam de entregar declarações. Não cessam actividade, abandonam um operador e reactivam outro, só que com morada diferente, nomes de sociedade diferente e “testas de ferro” diferentes, tornando a detecção ainda mais difícil²⁸.

²⁸ Vide para mais desenvolvimentos, conferência do CEJ: Dr. Luís Araújo - a fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes Fraude *carrossel* e fraude na aquisição, publicada no site Justicatv.com, Lisboa, Fevereiro de 2010.

A Figura 2 representa um esquema de como se processa a fraude na aquisição.

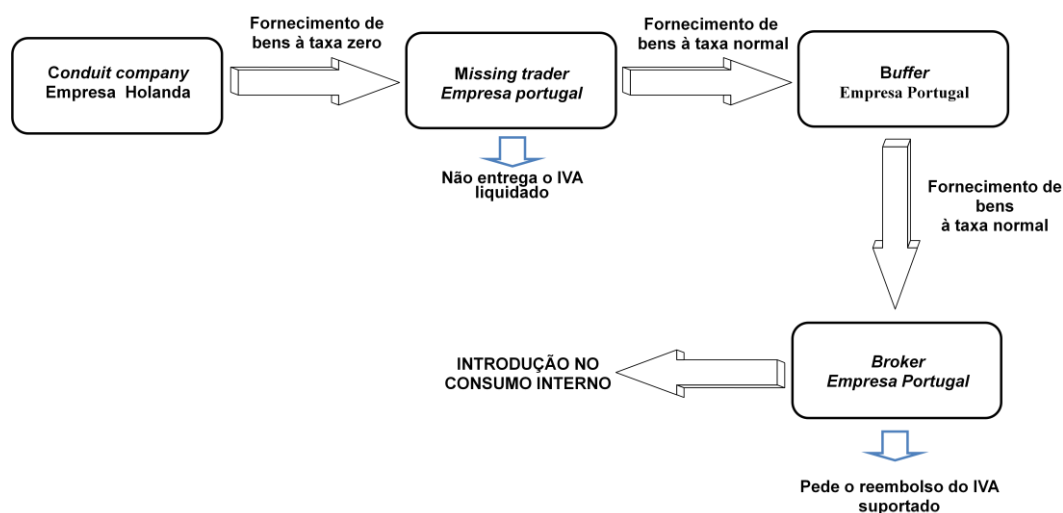


Figura 2 - Fraude na aquisição

Fonte: DGCI

3.4 Distinção entre fraude carrossel e fraude na aquisição

Na fraude na aquisição as mercadorias são trazidas de um EM para outro EM por um operador fictício que em seguida, desaparece sem completar uma declaração de IVA. Este operador fictício tem, portanto, uma isenção de IVA, e como ele não faz o pagamento dos montantes do IVA devido na aquisição dos bens, vende a mercadoria para um comprador noutra EM e os bens estão disponíveis no mercado nacional para consumo.

A fraude *carrossel* é semelhante à fraude na aquisição nos estágios iniciais, mas as mercadorias não são vendidas para consumo no mercado nacional. Na fraude *carrossel* as mercadorias são vendidas através de uma série de empresas e, em seguida, reexportados para outro Estado da UE, e circulam dentro da comunidade em um padrão circular ou em *carrossel*. Este tipo de fraude é mais difícil detectar uma vez que é preciso ter uma visão do todo. Isto é, em cada momento as empresas podem dizer que não sabiam, já que elas liquidam IVA. Segundo Luís Araújo²⁹ quando se tem a visão da rede percebe-se que havendo

²⁹ Assessor da DGCI, idem conferência do CEJ.

mercadoria, ela sai mais barata do que quando entrou no país, o que torna visível a falta de racionalidade económica. Os infractores importam bens sujeitos à taxa zero, cobram IVA quando vendem os produtos na cadeia de fornecimento, mas não entregam o dinheiro às autoridades fiscais.

Enquanto na vertente fraude na aquisição há sempre mercadoria, na fraude *carrossel* os bens podem estar ou não dentro das embalagens e por vezes as mercadorias que estão dentro das embalagens nada tem a ver com o descritivo que está contido nas facturas.

3.5 Aspectos comuns

O objectivo da fraude intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude *carrossel* e fraude na aquisição é a apropriação ilegítima do IVA, ou seja, o que os vários operadores pretendem é simplesmente o reembolso do IVA. A actividade desenvolvida por estes operadores não tem qualquer racionalidade económica, não há interesse algum na obtenção do lucro à conta de uma regular actividade comercial, embora aparentam ter uma efectiva e real actividade comercial e pretendem que o lucro provenha dessa actividade. Repetidamente eles compram a mercadoria a um preço e revendem abaixo do preço de custo. Investem na aquisição de bens, forjam transportes dos bens e suportam os custos com o único intuito de obter o reembolso do IVA. Outro aspecto comum é a utilização por parte dos operadores fraudulentos da mesma instituição bancária. Os criminosos utilizam frequentemente contas com o banco *offshore*, facilitando assim a transferência de dinheiro e diminuição de ocorrência de erros e manutenção do segredo, permitindo que os comerciantes possam transferir dinheiro online, e possam operar o sistema a partir de seu próprio computador, em qualquer lugar do mundo³⁰.

A rede não pode arcar com o imposto no momento da aquisição dos bens, caso contrário jamais consegue se apropriar do imposto e obter o lucro à custa do IVA.

O *missing trader* está sempre situado no EM onde se dá a fraude³¹, é ele que na prática causa o prejuízo do estado, porém, a vantagem ilegítima não é apenas do *missing trader*, mas de todos os operadores fraudulentos³². É essencial a existência duma empresa³³, noutra EM, que faça parte da rede ou que colabore com ela, para que através dos mecanismos de isenção do

³⁰ Existem Instituições Financeiras criados ou comprados com o propósito de facilitar a fraude *carrossel* do IVA.

³¹ A empresa que actua como *broker* (empresa que vende o bem isento de IVA para um outro país e pede reembolso de IVA pelo imposto que liquidou aquando da aquisição) também deverá estar situada no mesmo EM para que se consuma a fraude.

³² É o *buffer* que na maior parte dos casos gere as operações do *missing trader*.

³³ A *conduit company*.

imposto nas operações de transmissões e do mecanismo administrativo em que liquida e deduz o IVA pelo mesmo valor permita ao grupo não suportar o imposto no momento da aquisição.

O dinheiro arrecadado por estes operadores, muitas vezes, é utilizado como fundo de investimento em outros tipos de crime como é por exemplo o terrorismo, tráfico de estupefacientes, contrabando, mas por outro lado o dinheiro arrecadado é reinvestido em actividades lícitas como é o mercado imobiliário, projectos de construção comercial, relações culturais e comerciais com outras partes do mundo.

Na grande maioria dos casos detectados pela DGCI³⁴ o bem negociado, ou alegadamente negociado, é constituído por material informático, componentes de computador e telemóveis. Outros sectores propensos a esta fraude são o sector automóvel, bens alimentares e bebidas não alcoólicas e álcool, sucatas, produtos petrolíferos, ferro e aço e metais preciosos. São sectores em que os criminosos aproveitam para montar operações fiscais com o único intuito de diminuir ou isentar a base de tributação do IVA.

O relatório de combate à fraude apresentado em 2009 pela DGCI destaca as investigações levadas a cabo a sujeitos passivos envolvidos em esquemas de fraude intracomunitária ao IVA a saber:

- No sector da informática estiveram envolvidos operadores económicos nacionais em esquemas de fraude ao IVA na aquisição, que actuavam como *missing traders*, adquirindo bens a operadores sedeados em outros EM, com posterior transmissão a entidades nacionais, apropriando-se indevidamente do IVA liquidado³⁵;
- No sector alimentar esteve envolvido um operador que fez importação de bens através de um EM, entrando em livre prática nesse país ao abrigo do regime aduaneiro 4200. Os bens foram depois introduzidos no mercado nacional. A fraude verificada baseou-se em esquemas que passavam pela utilização de facturas falsas de aquisição e transmissões intracomunitárias igualmente falsas, possibilitando assim que o IVA

³⁴ Vide relatório de combate à fraude fiscal 2008 e 2009. Relatório já citado.

³⁵ Um inquérito investigado na SCIBIT com a participação da DSIFAE e DGCI teve por objecto o sector dos consumíveis de informática, onde mediante a típica utilização de empresas missing traders, os suspeitos, empresários da zona do grande Porto, actuavam em rede de fraude ao IVA, defraudando o Estado num valor estimado de 3 315 455,14 €, com referência aos anos de 2006 e 2007. O principal responsável por esta actuação delituosa foi detido pela PJ tendo-se sido aplicada a medida de coacção de prisão preventiva. Fonte: DGCI relatório de combate à fraude 2009.

deduzido, referente às aquisições fictícias, compensasse o IVA liquidado nas vendas efectuadas em território nacional;

- A fraude fiscal no sector das sucatas detectado passava pela utilização de facturas falsas que simulavam aquisições de sucata a fornecedores, na maior parte das vezes pessoas singulares que, normalmente não exerciam nenhuma actividade ligada ao sector. Esta actuação facilitou a dedução indevida de IVA, anulando o valor de imposto liquidado também em facturas de venda falsas;
- No sector dos consumíveis de informática foram detectadas actividades que se enquadram na fraude *carrossel* e fraude na aquisição, com consequências nefastas ao nível da concorrência e da continuidade das empresas cumpridoras;
- A emissão de facturação falsa no sector da construção civil é também um problema de grande dimensão que também está a ser objecto da intervenção por parte das equipas mistas da Polícia Judiciária (PJ) e Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE). Foram identificadas centenas de utilizadores de facturação alegadamente falsa.

IV - Características³⁶ das empresas envolvidas no esquema da fraude:

4.1 O *missing trader*

O *missing trader*³⁷ é aquele operador que está localizado no Estado onde se dá a fraude. É ele que contacta, em regra, com outro operador sediado noutro EM. Trata-se de uma empresa que existe juridicamente mas não tem existência de facto. Na grande maioria das situações são empresas unipessoais, com sócios estrangeiros, das mais diversas nacionalidades, nomeadamente da América do Sul, Europa de Leste, e alguns Portugueses, o que dificulta a identificação. Ora, quando a administração fiscal detecta a fraude e procura o *missing trader* na sua sede ou domicílio fiscal declarado o que encontra é um espaço pequeno arrendado por um ou dois meses e que depois é abandonado. Por vezes encontra-se uma morada que não existe, numa rua inexistente ou um espaço que pertence ao Técnico Oficial de Contas (TOC). Muitos operadores procuram Solicitadores ou Advogados que os auxiliam na constituição da sociedade. Património não existe, e também não se consegue encontrar uma actividade efectiva.

No entanto, no operador designado de *buffer* são encontrados milhões de facturas emitidas pelo *missing trader*. É neste operador que se dá a apropriação ilegítima do IVA, porque é ele que emite as facturas que depois dão origem à continuidade do circuito económico.

4.2 O *Buffer*

Estas empresas cumprem todos os requisitos legais, e servem apenas para criar “ruído” e dificultar a investigação por parte do fisco na ligação entre o *missing trader* e o *broker*.

Designado de empresa tampão ou empresa intermédia, é uma empresa que possui uma regularidade contabilística e fiscal, declara sempre a sua actividade, e tem normalmente uma margem de lucro de 1% e 2%. Um dos principais objectivos desta empresa é interpor-se entre o *missing trader* e o *broker*.

³⁶ Características apontadas pelos organismos de luta contra a fraude em Portugal nos procedimentos de inspecção levados a cabo.

³⁷ “*Missing trader, Buffer, Broker e conduit company*”: estas terminologias são adoptadas em todos os países da CE, incluindo Portugal pela necessidade de cooperação administrativa e judicial. Todos os EM são obrigados a usar estas terminologias para poderem identificar o que está em causa.

O *broker* é aquela empresa que tem uma actividade real e tem por vezes centenas de trabalhadores para exercer essa actividade, mas não quer ter ligações directas com o *missing trader* e por isso surgem os *buffers* que interpõem entre as duas empresas e permitem aos *brokers* excluir a sua responsabilidade ao dizer que não conhecem o *missing trader* e que apenas conhecem o *buffer*. Por essa razão a administração fiscal tem dificuldade em incriminar o *broker*. Outro objectivo do *buffer* consiste em alargar o circuito para dificultar a detecção da rede. Em cada circuito podem encontrar-se dois, três ou quatro *buffers* antes de chegar ao *broker*. É muito complicado detectar este tipo de fraude tendo em conta a localização dos operadores. Um *buffer* pode estar sediado no Porto e emite uma factura para outro *buffer* sediado em Lisboa que por sua vez emite uma 3ª factura para outro *buffer* sediado no Algarve e é este ultimo *buffer* que emite uma factura para o *broker*.

4.3 O Broker

O *broker* é aquele operador que quebra o circuito no território onde se dá a fraude, e que transmite para outro EM a mercadoria ou presumível mercadoria permitindo à *conduit company* que está no EM seguinte voltar a refacturar a mesma mercadoria por vezes, dividida ou, até noutros casos subdividida dentro da mesma caixa a um novo operador *missing trader* ou, ao mesmo, se todos concordarem.

Existem dois tipos de *brokers*: o *broker* puro que apenas compra a mercadoria no território nacional e revende para fora do território nacional. Dedicar-se exclusivamente à fraude; e o *broker* misto que possui uma actividade regular, tem transacções no mercado interno, mas em paralelo está envolvido nos esquemas fraudulentos, também compra para revender fora do território.

4.4 A Conduit company³⁸

Para que a mercadoria possa dar as “voltinhas” pela comunidade é indispensável a existência desta empresa. Pode ser qualquer empresa que tenha intuito de ganhar algum dinheiro. A *conduit company* opera sempre a partir de outro EM. Realiza transmissões intracomunitárias isentas e pede reembolso do IVA contido nas suas compras efectuadas no território nacional, o qual será entregue pelo seu fornecedor ao Estado. O EM da *conduit*

³⁸ Designado de empresa “canal”.

company não sofre nenhuma perda de IVA. A conduit company é, geralmente, uma empresa criada com o objectivo de servir o esquema da fraude. Mas pode também ser um armazenista que, dependendo do caso, pode ter conhecimento ou não, do esquema da fraude.

Um exemplo de uma *conduit company* é a *Ecopartes Lda.*, sediada na Holanda. Esta multinacional chegou em um ano a facturas de centenas de euros. Adquiria as mercadorias e revendia as de imediato. Em muitos casos as mercadorias nem chegavam a ir para a Holanda, ainda que adquiridas por aquela empresa. Por uma questão de redução dos custos de transportes, a empresa utiliza esquemas de operações triangulares permitidas por lei. Esta empresa é conhecida por grupos de criminosos e têm entre si transacções ligadas às práticas fraudulentas³⁹.

³⁹ Na CE não há legislação que permita combater estes tipos de operadores. Os Holandeses não conseguem encerrar esta empresa, tem-na detectado à dezena de anos, percebem que é uma empresa conivente com práticas fraudulentas praticamente com todos os países europeus e não conseguem encerra-la.

V - Responsabilidade dos operadores envolvidos na fraude

A Administração Fiscal Portuguesa entende que é indiferente saber se aquilo que foi transaccionado foi mercadoria ou não, porque para que se possa fazer prova da fraude é necessário haver colaboração, troca de informações entre os EM onde os outros operadores estão sediados, daí a morosidade e complexidade em detectar este tipo de fraude. Para comprovar ou concretizar a fraude, a Administração Fiscal Portuguesa está dependente da colaboração ou informações que vêm de fora, quando esta colaboração não existe não se consegue comprovar a fraude.

Comprovada a existência da fraude sobre quem recai a responsabilidade criminal?

Só há um operador responsável pelo prejuízo causado ao Estado? Apenas o *missing trader* ou todos os operadores são igualmente responsáveis?

O artigo 72.º-A n.º 1 do CIVA estabelece para as situações de não entrega de imposto ao Estado por parte do *missing trader* que: “nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.”

Apesar de alguns intervenientes alegarem que não têm conhecimento da fraude, ou pelo menos o seu conhecimento pleno, há casos em que pela natureza das transacções se apercebam que tais operações são de todo regulares não podendo nestes casos alegar uma aparente ignorância do esquema fraudulento. Estes operadores respondem nos termos do artigo 72.º A do Código do IVA. Esta norma prevê que todos os operadores envolvidos no esquema da fraude possam ser conjunta e solidariamente responsáveis pelo imposto que o *missing trader* não entregou nos cofres do Estado⁴⁰.

Ao artigo 72.º do CIVA foram aditados dois novos números:

O número 4 estipula que: “... nos casos em que o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante de factura ou documento equivalente, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo agindo como tal, e ainda que isento do imposto, é solidariamente responsável, pelo pagamento do imposto, com o sujeito passivo que, na

⁴⁰ Inicialmente esta norma limitou-se a responsabilidade solidária apenas às transacções de computadores e equipamentos afins, telefones, seus componentes e acessórios, veículos automóveis, desperdícios e sucatas.

factura ou documento equivalente, figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.”

O número 5 por sua vez estipula que: “a responsabilidade solidária prevista no número anterior é aplicável ainda que o adquirente dos bens ou serviços prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao sujeito passivo que na factura ou documento equivalente figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.”

E ainda, encontra-se igualmente assegurado no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA que: não poderá “... deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.”

O n.º 4 do mesmo artigo refere que não “... poderá (...) deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.”

Ora a Administração Fiscal tem entendido que a responsabilidade não é apenas do *missing trader* mas de todos os operadores envolvidos⁴¹. O *missing trader* é o responsável formal pela não entrega do imposto por ser ele que gera um prejuízo de milhões de euros ao Estado, ele não tira um benefício ilegítimo por esse valor, mas era suposto que o benefício ilegítimo dele fosse correspondente ao valor do prejuízo causado.

Aquilo que parece ser uma margem de lucro efectivo no conjunto dos operadores excepto do *missing trader* é o benefício ilegítimo que cada operador obteve e a forma de repercutir o benefício ilegítimo em sede de IVA que os operadores têm é através dos mecanismos normais de compra e venda. A única explicação para este fenómeno é a de que tudo o que está neste conjunto de operações é matéria de IVA.

Neste tipo de tipo de esquemas não faz sentido isolar o operador e fazer a análise operador a operador, porque se fizer isso não se conclui por nenhuma irregularidade. A mercadoria sai do país a baixo custo e se assim é nenhum dos operadores pode ter lucro

⁴¹ Para mais desenvolvimentos sobre este ponto *vide* Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2006, denominado “O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA”, Por António Carlos dos Santos, revista fiscalidade, TOC Fevereiro 2006#71, publicado em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1139566850_22a28.pdf.

efectivo. A investigação e acusação funciona num sentido e a defesa noutro, cabe depois aos Tribunais decidir quem é responsável ou não pelo prejuízo do estado.

Para se provar que todos os operadores estão envolvidos na rede é necessário provar que todos eles tinham conhecimento da situação. E é aí que surge a grande dificuldade na investigação quando os circuitos são longos, normalmente consegue-se encontrar o *missing trader*, o primeiro e o segundo *buffer*, mais além é muito difícil.

Estes operadores praticam um comportamento comercial destrutivo, por isso não conseguem estar no mercado por muito tempo, normalmente duram menos de um ano. Das investigações levadas a cabo pelas Instituições Europeias chegou-se a conclusão que muitas empresas envolvidas nestes esquemas possuem os mais variados níveis de envolvimento, alguns têm conhecimento⁴² da fraude e dedicam-se totalmente à realização de esquemas fraudulentos e outras provavelmente nem terão conhecimento da fraude, embora na maioria dos casos tenham plena consciência de que estão envolvidos num tipo de negócio irregular, tratando de operações comerciais pouco comuns⁴³.

O facto de o *missing trader* estar registado em IVA, apenas com o intuito de praticar fraudes não garante a sua existência. Assim, seria útil a disponibilização, por parte da Administração Fiscal, na base de dados de confirmação dos números de identificação fiscal, disponível no site das Declarações Electrónicas, de mais informações sobre o sujeito passivo, principalmente a data de início de actividade, extremamente útil quando se pretende confirmar a perenidade do exercício de uma actividade.

A criação de uma base dados idênticos para o Registo Comercial permitindo a confirmação da regular criação e exercício de actividade de sociedades comerciais e de outras pessoas colectivas sujeitas a registo obrigatório também contribuiria para o acréscimo de segurança nas relações comerciais⁴⁴.

⁴² O artigo 72.º A Código do IVA prevê uma presunção de conhecimento.

⁴³ Como exemplo o caso dos microprocessadores: Empresas Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. e Bond House Systems Ltd Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 12 de Janeiro de 2006, proferido, em recurso a título prejudicial, nos processos C-354/03, C-355/ 03 e C-484/03. Link para consulta: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>.

⁴⁴ Sobre este ponto vide Portaria n.º 590-A/2005, de 14/07/ Decreto-Lei n.º 111/2005, de 8 de Julho: publicação obrigatória em sítio da Internet de acesso público dos actos relativos às sociedades comerciais permitindo-se a consulta por data ou por elementos identificativos da pessoa colectiva.

VI - Impacto da fraude no comércio internacional

A fraude atinge os níveis de importações e exportações dentro e fora da UE.

Inicialmente, apenas os EM da UE faziam parte das cadeias de fraude e eram muito simples. Mas actualmente, associam-se na fraude países não pertencentes à UE, como é o caso de Dubai e Suíça.

O Parlamento Europeu e o Conselho adoptaram um regulamento relativo às estatísticas comunitárias das trocas de bens entre EM⁴⁵. Este regulamento tem como objectivo aumentar a transparência e facilitar a compreensão do sistema de recolha de dados inédito - sistema *Intrastat*. O *Intrastat* é um sistema de fornecimento de informações estatísticas no que diz respeito às expedições e chegadas de mercadorias comunitárias. Este mecanismo é imprescindível para o progresso das políticas Europeias referentes ao mercado interno e para o estudo dos mercados. Todos os EM possuem um registo de operadores intra-união Europeia, constituído por expedidores e destinatários de bens. Quem fornece a informação ao *Intrastat* são os operadores com um montante anual de comércio inferior a um determinado valor⁴⁶.

Criminosos profissionais que estão envolvidos nas formas de crime mais graves são atraídos para a fraude. É certo que uma grande soma de dinheiro associado à fraude tem conduzido directamente à criminalidade. Vários bandos associados ao crime organizado efectuem assaltos violentos, a lojas transitários, com o objectivo de saquear as mercadorias para uso em fraude. Nalguns casos os criminosos roubam as suas próprias mercadorias para obtenção do seguro e reclamações falsas, usando tais quantias como financiamento da fraude.

No seguimento dos debates ocorridos no Parlamento Europeu em 01 de Setembro de 2008⁴⁷, Sharon Bowles, Comissária dos Assuntos Económicos e Monetário, afirmou que: “ *os prejuízos fiscais resultantes de fraude são difíceis de avaliar. Os infractores e os evasores fiscais têm cuidado em ocultar a sua actividade das autoridades fiscais. Entende que a fraude ao IVA, nomeadamente a fraude do operador fictício ou fraude carrossel, pode ser a maior causa de prejuízo fiscal.*”

⁴⁵ Regulamento (CE) n.º 638/2004, de 31 de Março de 2004, que revoga o Regulamento (CEE) n.º 3330/91 do Conselho.

⁴⁶ O valor é actualizado todos os anos, e o valor para as expedições e para as chegadas é fixado separadamente.

⁴⁷ Ponto 24: “Luta contra a fraude fiscal”

Devido a complexidade que alguns esquemas de fraude podem atingir os operadores inocentes podem ver-se enredados em fraudes, podendo as medidas tomadas nos EM para combater a fraude, como o congelamento dos abatimentos, prejudicar seriamente estas empresas⁴⁸ e até mesmo descredibilizando alguns sectores económicos como por exemplo telemóveis, componentes electrónicas.

⁴⁸ Relatório (A6-0312/2008) de 17 de Julho de 2008 sobre uma estratégia coordenada para melhorar a luta contra a fraude fiscal (2008/2033 (INI)).

VII – Medidas de combate à fraude

7.1 OCDE

A OCDE entende que deve haver uma maior consciencialização a nível mundial da utilização das fraudes como veículo para arrecadar fundos para o terrorismo e outros crimes, como é o caso da lavagem de dinheiro⁴⁹.

A fraude deve ser entendida como um roubo gigantesco, e, deve ser tratado como uma infracção grave. O projecto da OCDE de luta contra a fraude aconselha que para ajudar a combater fraude *carrossel* e os crimes a ela associados é essencial que haja uma relação de cooperação⁵⁰ entre as agências de aplicação da lei, as autoridades competentes, UIF e o sector privado. A aplicação efectiva do "due diligence"⁵¹ e "conheça seu cliente"⁵² elementos das recomendações do Grupo de Acção Financeira Internacional (GAFI) é outro meio de combater este flagelo. O GAFI é um organismo de natureza intergovernamental e multidisciplinar criado em 1989 com a finalidade de desenvolver uma estratégia global de prevenção e de combate ao branqueamento de capitais e, desde Outubro de 2001, também contra o financiamento do terrorismo, sendo reconhecido a nível internacional como a entidade que define os padrões nesta matéria. Trata-se de um Grupo de duração limitada em função dos seus objectivos, que reexamina a sua missão de cinco em cinco anos⁵³.

A OCDE entende que seria útil que a Administrações Fiscais do EM disponibilizassem nas suas base de dados de confirmação dos números de identificação fiscal e de mais informações sobre o sujeito passivo, principalmente a data de início de actividade, extremamente necessário quando se pretende confirmar a perenidade do exercício de uma actividade.

⁴⁹ Existe uma relação estreita entre o branqueamento de fraude *carrossel* do IVA e o branqueamento de fundos de outros tipos de criminalidade organizada.

⁵⁰ Vide a este propósito COM (2009) de 18.8.2009 427 final: Proposta de Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

⁵¹ O processo de due diligence constitui-se na análise e avaliação detalhada de informações e documentos pertinentes a uma determinada sociedade e/ou seu activo, podendo assumir enfoque contábil ou jurídico Fonte: <http://www.lexuniversal.com/pt/articles/2487>.

⁵² O conceito é usado com o intuito de evitar clientes cujos negócios tenham origem obscura e duvidosa.

⁵³ Sobre este assunto vide <http://www.dgpj.mj.pt/sections/relacoes-internacionais/anexosorgint2/o-que-e-o-gafi/>.

7.1.1 Papel de cada instituição na luta contra a fraude:

Os governos nacionais:

- Promover e partilhar as melhores práticas e perfis para combater a fraude ao IVA, com outras instituições nacionais;
- Desenvolver e compartilhar um programa de educação para aumentar a consciência dos indicadores e o impacto desta fraude no seio dos organismos públicos, Judiciário e os sectores regulados;
- Desenvolver acordos com outros países e instituições para garantir que as informações sobre fluxos de dinheiro associado a fraude do IVA possam ser passados de forma rápida, eficiente e de formato adequado.

Agências de Governo:

As agências individuais devem:

- Dialogar com as UIF, as autoridades competentes, a aplicação da lei as agências e o sector regulado no sentido de compartilhar as melhores práticas;
- Construir perfis de corrente e aumentar a consciência do crime, tendo em conta as legislações nacionais;
- Implementar programas de educação entre as UIF, as autoridades competentes, agências de fiscalização, o sector regulado e o Judiciário para uma melhor compreensão e consciência;
- Incluir um programa educacional especializada em direito fiscal para aumentar a consciência da UIF e agentes da lei específica para questões fiscais;
- Rever o uso da legislação sobre lavagem de dinheiro e procurar usar todos os poderes que eles têm para congelar, apreender, deter e reprimir as actividades criminosas em tempo útil;
- Considerar a colocação de oficiais financeiros treinados no exterior para ajudar outros países na identificação da fraude do IVA e desenvolver trabalho de colaboração entre eles.

Sector Regulado:

- Assegurar que o pessoal da linha de frente esteja equipado para identificar e comunicar operações suspeitas que pode constituir um delito de fraude do IVA;
- Envolver-se em um diálogo regular com as autoridades fiscais e outras autoridades competentes para desenvolver e utilizar as últimas tendências e indicadores para a fraude.

7.2 União Europeia

A fim de combater a fraude no mercado interno a Comissão Europeia apresentou uma comunicação em Maio de 2006⁵⁴, sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal. Relativamente à fraude ao IVA, e em especial à fraude *carrossel*, a comunicação distingue duas medidas: medidas convencionais - que visam reforçarem o sistema do IVA sem modificar os respectivos princípios e medidas mais radicais - que incidem sobre os próprios princípios da cobrança do IVA. Em 23 de Novembro de 2007 a Comissão apresenta nova comunicação⁵⁵ expondo dados fundamentais que contribuem para o estabelecimento da estratégia contra a fraude em matéria de IVA a nível da UE e o relatório que a acompanha, onde se faz o ponto da situação das discussões do grupo de peritos da Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS)⁵⁶.

A ATFS foi instituída pela Comissão no seguimento da comunicação apresentada em Maio de 2006 e reúne peritos dos EM para analisar soluções e estratégias para combater a fraude fiscal na CE.

O Conselho ECOFIN⁵⁷ de Julho de 2007, solicitou à Comissão a análise de duas medidas designadas “de mais vasto alcance” que modificariam o sistema do IVA tendo em vista lutar

⁵⁴ COM (2006) 0256.

⁵⁵ COM (2007) 0758.

⁵⁶ Os relatórios apresentados pela Comissão para dar conta da situação no que se refere aos debates no grupo de peritos da Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS) demonstram as várias medidas analisadas.

Os princípios orientadores são: As administrações fiscais necessitam rapidamente de meios de informações fiáveis; Maior optimização na utilização destas informações; Reforçar o poder de acção contra os fraudadores; Respeitar as necessidades e as expectativas das empresas que cumprem a lei, em especial para que não sejam expostas a desnecessárias formalidades administrativas, que comportem custos de cumprimento adicionais, e lhes seja garantida segurança jurídica.

⁵⁷ Ecofin (Economic and Financial Committee) é um dos nove Conselhos de ministros da UE, reunindo neste caso os ministros da Economia e das Finanças dos 27 EM, normalmente também com a presença do presidente do (BEI) Banco Europeu de Investimentos, do presidente do BCE (Banco Central Europeu) e do comissário dos assuntos económicos da UE.

contra a fraude, que consistia em tributar as transacções intracomunitárias e um regime geral de autoliquidação. Neste sentido, a Comissão assumiu trabalhar num projecto-piloto para estabelecer se, efectivamente, a autoliquidação resolvia o problema da fraude ao IVA⁵⁸, e apresentou uma comunicação sobre a matéria em Fevereiro de 2008⁵⁹, analisando a tributação das transmissões intracomunitárias e aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge* e obteve resultados que se basearam em alguns estudos específicos realizados por um consultor, em respostas a questionários enviados às Administrações Fiscais, nas informações recebidas de empresas e na análise feita por funcionários seus⁶⁰. Tendo em conta as conclusões a que se chegou a Comissão acredita que a introdução de uma autoliquidação generalizada diminuiria consideravelmente as fraudes ao IVA e outros tipos de fraude, mas teme que o sistema *reverse charge* afecte drasticamente as receitas dos EM, devido a outros novos tipos de fraude. Contudo, no Conselho ECOFIN não houve acordo quanto às questões suscitadas nessa comunicação. E por essa razão a Comissão resolveu centralizar os seus esforços unicamente nas denominadas medidas convencionais para fortalecer os métodos tradicionais de luta contra a fraude fiscal⁶¹.

Assim a Comissão apresentou uma proposta de Directiva do Conselho com o fito de introduzir provisoriamente nas regulamentações nacionais a opção de autoliquidação para certos bens e serviços⁶², mas entendeu ser mais apropriado proceder à alteração da Directiva sobre o IVA⁶³ através do aditamento do artigo 199.º A e da concessão de uma derrogação até 2014.

Em Dezembro de 2008 a Comissão apresenta outra comunicação⁶⁴ com o objectivo de definir um plano de acção a curto prazo que seja coerente e um calendário para as acções

Habitualmente, antes deste Conselho de Ministros existe um conselho informal que reúne os ministros das Finanças e da Economia dos Países do Euro (o chamado eurogrupo).

⁵⁸ Foi criado em Portugal em 2007 um grupo de trabalho com a missão de estudar a eventual substituição do actual sistema de IVA, baseado em pagamentos fraccionados, pela implementação de um mecanismo generalizado de *reverse charge* nas operações (transmissão de bens e prestações de serviços) entre sujeitos passivos, designadamente em termos de receita do Estado e custos de contexto e competitividade para os agentes, nomeadamente sectoriais.

⁵⁹ Sobre este ponto COM (2008) 807 de 1 de Dezembro de 2008.

⁶⁰ Veja a este propósito Texto recebido pela OTOC em Outubro de 2009, sobre “proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de *reverse charge*” Por Clotilde Celorico Palma TOC 118 - Janeiro 2010 publicado em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1263825879_30a33_Gabinete_Estudos.pdf.

⁶¹ Para maiores desenvolvimentos sobre este assunto ver regulamento do conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA, COM (2009) 427 final de 18 de Agosto de 2009.

⁶² *Vide idem* nota 62.

⁶³ Directiva 2006/112/CE (Directiva do IVA).

⁶⁴ *Idem* COM (2008) 807 de 1 de Dezembro de 2008.

previstas. Essa comunicação visa prevenir a fraude ao IVA, melhorar a eficácia na detecção de fraudes e a reforçar a cobrança e recuperação de receitas fiscais.

No tocante às medidas que visam reforçar a eficácia dos sistemas fiscais e melhorar a cooperação entre as administrações de modo a prevenir a ocorrência de fraudes, prevê-se a apresentação de propostas legislativas para a definição de regras mínimas comuns para o registo e o cancelamento do registo dos sujeitos passivos, para uma maior harmonização das regras de facturação e uma interpretação comum sobre a exigibilidade do imposto nas operações intracomunitárias, bem como o aumento das informações relativas a operadores estabelecidos noutros EM que podem ser confirmadas aos sujeitos passivos.

Entre as medidas que visam dotar as Administrações Fiscais de melhores meios na detecção de fraudes ao IVA, a Comissão apresentou várias propostas a saber: proposta para redução dos prazos de transmissão das informações relativas às operações intracomunitárias; uma proposta de Directiva que visa impedir a utilização abusiva da isenção na importação seguida de transmissão intracomunitária; o reforço da cooperação administrativa⁶⁵; a instituição de um sistema de acesso automatizado aos dados através do sistema VIES e a implementação do EUROFISC⁶⁶. Todos os pedidos de informação, sobre os operadores estabelecidos noutros EM devem passar pelas autoridades competentes desses EM. Na prática, este procedimento é moroso e muitas vezes os prazos de resposta não são respeitados. Em consequência, a Comissão propôs a definição de um quadro normativo equilibrado que permite que as autoridades competentes de um EM tenham acesso automatizado a dados específicos das bases de dados de outro EM quanto à identificação e às actividades de um sujeito passivo.

Para detectar as fraudes ao IVA na UE as Administrações Fiscais dependem da disponibilidade de informações sobre transacções intracomunitárias. Tais informações são dadas pelos operadores e trocadas entre os EM. Acresce que, para contender eficazmente a fraude, é necessária uma boa informação livre em termos de frequência, quantidade, qualidade e tratamento.

Entre as medidas apontadas para reforçar a capacidade de cobrança e de recuperação de receitas das administrações fiscais, indica-se a instituição de uma regra de responsabilidade

⁶⁵ COM (2004), 260 final 16.4.2004.

⁶⁶ Rede europeia destinada a reforçar a cooperação operacional entre os EM no combate à fraude ao IVA.

solidária em caso de não cumprimento declarativo relativo às operações intracomunitárias e a alteração da directiva relativa à assistência mútua na cobrança⁶⁷.

Com efeito, a obrigação de o fornecedor declarar as suas operações intracomunitárias visa informar o EM do adquirente sobre operações tributáveis, realizadas no seu território. Quando esta obrigação não é cumprida, o EM em questão vê-se privado de informações que lhe teriam permitido detectar fraudes ao IVA.

Esta forma de actuar terá segundo a Comissão duas consequências. Em primeiro lugar, induzirá uma melhoria substancial da qualidade das informações comunicadas, o que é essencial para fins de controlo. Por outro lado, este novo instrumento que é posto à disposição das autoridades fiscais complica a elaboração de esquemas fraudulentos.

Relativamente à assistência mútua e cobrança a Comissão⁶⁸ apresentará uma proposta para melhorar a capacidade dos EM em matéria de cobrança de impostos transfronteiriços. Tal como referiu Clotilde Celorico Palma⁶⁹, instrumentos harmonizados que prevejam medidas de execução ou de precaução deveriam reduzir os encargos administrativos para as autoridades em questão, permitindo-lhes reagir mais rapidamente, o que é essencial para o êxito de uma cooperação a este nível.

O Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007 instou os EM a tomarem as medidas legislativas que se impõem a nível nacional para garantir um nível de protecção comparável em termos de sanções e de procedimentos penais contra os autores de fraudes ao IVA, independentemente de a fraude em questão provocar perdas de receitas no seu próprio território ou no de outro EM. Vários EM deram seguimento a essa solicitação e encetaram debates internos sobre a questão e alguns ainda não iniciaram qualquer acção.

A Comissão insiste na necessidade de protecção adequada de todas as receitas do IVA em todos os EM, independentemente do local onde as mesmas são devidas. Continuará a acompanhar a evolução da situação nos vários EM e não hesitará em apresentar as propostas necessárias caso as medidas coordenadas e voluntárias não permitam atingir os resultados desejados.

⁶⁷ A Directiva do IVA prevê o princípio da responsabilidade solidária, mas, até à data, os EM só o aplicaram em operações nacionais.

⁶⁸ O regime da assistência mútua entre autoridades fiscais dos EM consta da Directiva 77/799/CEE, de 19 de Dezembro, com as alterações que lhe foram conferidas pelas Directivas 79/1070/CEE, de 6 de Dezembro 98 e 92/12/CEE, de 25 de Dezembro.

⁶⁹ *In* Texto recebido pela CTOC em Dezembro de 2008, denominado “IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias” TOC 107 - Fevereiro 2009.

As deficiências do regime intracomunitário de IVA, nomeadamente as do sistema de intercâmbio de informações sobre as entregas de bens na Comunidade, previsto na Directiva 2006/112/CE, são uma das causas da fraude intracomunitária ao IVA. Particularmente, o prazo que decorre entre uma operação e a correspondente troca de informações no sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA constitui um obstáculo à utilização eficaz dessas informações na luta contra a fraude.

Os organismos da CE entendem que é necessário definir uma estratégia comum, não só no plano legislativo, mas também em certos aspectos da gestão operacional do sistema do IVA que até aqui eram da competência exclusiva dos EM. É preciso combater com maior eficácia a fraude ao IVA no mercado interno, contudo, devido a diferenças operacionais entre os EM, os fraudadores podem pôr em causa a eficácia das disposições legislativas comunitárias ao transferir as suas operações para EM onde tais disposições não são aplicadas de forma eficiente. No entanto a multiplicidade dos procedimentos nacionais aumenta muito os custos do cumprimento para as empresas.

No que diz respeito a medidas destinadas a reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal torna-se necessário a existência de um número de identificação correcto e válido, uma vez que é ele que determina as regras e as obrigações aplicáveis no âmbito do comércio intracomunitário. É essencial que as Administrações Fiscais e as empresas tenham informações correctas sobre estatuto dos operadores para efeitos de IVA e que possam verificar, no momento do registo, se a empresa vai de facto exercer uma actividade económica. Daí que a introdução de normas comunitárias mínimas em matéria de registo e cancelamento de registo de sujeitos passivos no sistema VIES tornariam estas informações mais fiáveis.

Actualmente, os operadores podem verificar a validade do número de identificação para efeitos de IVA dos seus parceiros comerciais identificados para efeitos de IVA noutro EM. Porém, só alguns EM fornecem dados sobre o nome e o endereço desses parceiros. Chegou-se a acordo que o nome e o endereço pudessem ser obtidos por via electrónica para todos os EM. Esta confirmação trará maior segurança jurídica ao requerente, dado que será obrigatória para a Administração Fiscal em questão.

A comissão entende ser necessário que as administrações dos EM no qual o IVA é exigível disponham no prazo máximo de um mês de informações sobre as entregas intracomunitárias de bens. Este prazo é segundo aquela entidade o que melhor responde a tal necessidade, tendo

em atenção os períodos contabilísticos e financeiros das empresas e os objectivos de redução dos encargos administrativos das empresas.

No tocante às regras de facturação, uma proposta legislativa destinada a simplificar, harmonizar e modernizar as regras de facturação actuais deveria permitir reduzir os encargos administrativos para as empresas. A partir do momento em que se facilita o cumprimento dessas regras, são claros os efeitos preventivos sobre a fraude.

Medidas como a definição de períodos de armazenagem comuns e regras harmonizadas em matéria de data de facturação podem auxiliar os controlos nos EM.

A UE entende que os EM devem interpretar da mesma forma a exigibilidade do IVA sobre entregas e aquisições intracomunitárias de bens, para assegurar que as declarações sejam feitas simultaneamente em ambos os EM em causa. Se as interpretações divergirem, deixa de haver coerência de dados, impedindo a recolha da informação.

A aplicação da maior parte das medidas acima referidas pressupõe que a Comissão apresente propostas sobre as quais o Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social Europeu devam ser ouvidos e que deva ser objecto de debates e aprovação por unanimidade no Conselho. Uma vez que será necessário a alteração de vários actos legislativos comunitários, a Comissão decidiu apresentar tais medidas sob forma de três pacotes em função do acto legislativo a alterar, atendendo à urgência das medidas e a situação dos trabalhos preparatórios.

Apesar de todos os esforços que vêm sendo desenvolvidos não há ainda uma estratégia eficaz de combate à fraude intracomunitária a nível comunitário.

Estima-se que o valor total dos prejuízos fiscais devido à fraude intracomunitária ao IVA, na vertente fraude *carrossel* ronda os 40 mil milhões de euros, o que corresponde a 10% do produto deste imposto⁷⁰.

O comissário europeu dos Assuntos Fiscais, Laszlo Kovács⁷¹, disse que está a preparar uma reforma rigorosa, para combater a fraude no IVA nas transacções intracomunitárias. Kovács defende que deverá haver uma inversão completa do sistema, para que o IVA seja cobrado no país inicial da cadeia de fornecimento, o qual se encarregaria de transferir a verba para o Estado onde se procedesse ao consumo, só assim seria possível acabar com este tipo de fraude. A CE pretende que haja até 2012 um local único em cada EM que trate de todos os

⁷⁰ Neste sentido COM (2009) 511 final – 2009/0139 (CNS) (2010/C339/09).

⁷¹ Em entrevista ao European Affairs Channel, disponível em: www.min-financas.pt.

procedimentos relacionados com o IVA dos sujeitos passivos, de forma a haver uma harmonização dos mesmos.

7.3 Posição de Portugal

Portugal adoptou um papel importante na discussão do fenómeno da fraude intracomunitária ao IVA e das possíveis soluções para o problema e estabeleceu como prioritária a prestação do seu contributo para a definição de uma estratégia de âmbito comunitário de combate à fraude e à evasão fiscais e ainda adoptou necessárias conclusões sobre a luta contra a fraude na UE⁷².

A administração fiscal portuguesa resolveu seguir o exemplo do Reino Unido e da Bélgica, na medição periódica, do nível da fraude ao IVA, com o objectivo de obter-se uma base tributável mais firme para a definição de estratégias de luta.

Foram dados passos significantes na luta contra a fraude:

- O Orçamento de Estado (Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro) introduziu alterações relevantes em matéria de IVA. Procedeu-se o aditamento dos n.ºs 4 e 5 ao art.º 72.º do CIVA onde se verificou o alargamento da responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA, aplicável ao adquirente, para os casos de operações simuladas. A medida de responsabilidade solidária apenas se aplica às transmissões de bens, em que a prática da fraude ao IVA é reconhecida como um problema significativo⁷³.
- Procedeu-se ao aditamento do art.º 72.º-A, do mesmo diploma – quanto às transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, passam igualmente a ser responsáveis solidários pelo pagamento do imposto qualquer sujeito passivo abrangido pela alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA que, em face das

⁷² A unidade de combate à fraude *carrossel* em Portugal está corporizada na DSIFAE. Em 2006 a Administração Fiscal Portuguesa iniciou a sua participação no projecto Eurocanet, que se traduz num sistema de troca rápida de informações entre as autoridades dos EM, para detectar empresas que sejam *missing traders*. São já aplicadas em Portugal medidas de recuperação do imposto perdido pelo Estado, através de um sistema de responsabilidade solidária e da imposição de restrições ao exercício do direito à dedução, respeitando sempre a jurisprudência Comunitária. Vide a este propósito: Relatório das actividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude em 2008 e 2009” Ministério das Finanças e da Administração Pública.

⁷³ A exemplo do que acontece em outros EM.

circunstâncias do negócio, tenha ou deva ter conhecimento dessas circunstâncias⁷⁴. O n.º 3 do art.º 72.º-A do CIVA “presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços (...) não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico.”

No âmbito do discurso apresentado a 1 de Março de 2006, pelo Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, a luta contra a fraude e evasão fiscal e o alargamento da base tributária são essenciais para eliminar distorções à concorrência, melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados e a dimensão social do Estado e, propiciar uma melhoria significativa na equidade da repartição da carga fiscal pelos contribuintes cumpridores. O Ministro afirmou que a eficiência e justiça na arrecadação de receitas fiscais são prioridades governativas, assumidas como indispensáveis ao reforço da confiança dos agentes económicos e ao aumento da competitividade da economia portuguesa. Relativamente à identificação de tipologias específicas de fraude, assume especial relevância a fraude intracomunitária na vertente fraude *carrossel*. Esta fraude visa, não só obter reembolsos indevidos de imposto, como também conferir vantagens concorrenciais ilegítimas ao comprador situado no final da cadeia, dado que o preço pago será inferior ao preço normal de mercado⁷⁵.

A 28 de Setembro de 2007, a Presidência Portuguesa da UE, organizou a Conferência Internacional de Lisboa, cujo tema era, “A Estratégia de Lisboa e a luta contra a fraude fiscal na União Europeia”⁷⁶. De acordo com as conclusões⁷⁷ do Senhor Ministro de Estado e das

⁷⁴ Vide despacho n.º 14 839/2005 (2ª Série) do Senhor Ministro das Finanças, publicado no Diário da República (2ª Série), de 7 de Julho de 2005: “a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA a que se refere o artigo 72.º-A do CIVA é aplicável nas transmissões em que estejam em causa os seguintes bens: a) Computadores e qualquer outro equipamento, incluindo componentes, acessórios e software, fabricados ou adaptados para uso em conexão com computadores ou sistemas de computadores; b) Telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações; c) Veículos automóveis; d) Desperdícios e sucatas”.

⁷⁵ Vide texto publicado no site do Ministério das Finanças e da Administração Pública, referente a Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos - Debate sobre o Relatório da Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais na Assembleia da República.

⁷⁶ Estiveram presentes na conferência o FMI, a OCDE, as administrações fiscais dos EM, os agentes económicos e as instituições comunitárias.

⁷⁷ Texto publicado no http://www.min-financas.pt/inf_geral/Concl_Conf_Estrategia_FraudeFiscal_UE.pdf.

Finanças (MEF), no âmbito do combate à fraude nas transacções intracomunitárias há que acelerar e melhorar substancialmente o circuito da informação, bem como o tratamento dado à mesma pelas Administrações. O Ministro refere ainda que, a eficácia do combate a esses esquemas de fraude passa cada vez mais pelo trabalho em conjunto e pelas parcerias entre as administrações fiscais envolvidas, pela cooperação policial e judicial e por mecanismos de troca de informação com países e territórios terceiros.

Por outro lado, afirma que é fundamental simplificar a legislação, os procedimentos e o cumprimento das obrigações tributárias uma vez que o incumprimento das obrigações fiscais resulta de estruturas e mecanismos administrativos demasiado pesados e onerosos para os contribuintes.

Na declaração conjunta à Imprensa o MEF e o Comissário Kovács realçaram que a luta contra a fraude fiscal constitui uma das prioridades do programa de trabalho da Comissão Europeia em matéria de Fiscalidade, pela importância do tema para a sustentabilidade das Finanças Públicas e para o cumprimento dos objectivos da estratégia de Lisboa. A fraude fiscal impede os Governos de prosseguirem o interesse público e as empresas honestas de desenvolverem a sua actividade num ambiente económico favorável.

A Presidência Portuguesa considera que só o reforço da cooperação, entreajuda e solidariedade entre as Administrações Fiscais dos 27 EM, bem como a colaboração dos operadores económicos legítimos, permitirá na actual conjuntura a melhoria da eficácia do combate à fraude fiscal na Comunidade.

Portugal é membro de nível 1 no projecto Eurocanet, o que significa que para além de receber informação relativamente a empresas suspeitas, também fornece informação para outras Administrações Fiscais. Em 2008 DSIFAE efectuou o acompanhamento de 20 empresas entre *Conduit companies* e *brokers*, que actuavam no mercado nacional. O trabalho conjunto da Policia Judiciária e da DGCI continuou nos anos precedentes e resultou na recuperação de IVA por parte do Estado de mais de uma dezena de milhões de Euros.

Em 2006 foram desenvolvidas várias acções no combate à fraude, uma das quais foi a criação de 17 brigadas mistas com a PJ, que se especializaram na fraude *carrossel*. Foram desenvolvidos vários mecanismos preventivos que passaram, por exemplo, por acompanhar o registo das empresas ou as declarações de início de actividade e um especial acompanhamento dos *brokers*.

Em 2009 no âmbito do acampamento da luta contra a fraude ao IVA nas aquisições intracomunitárias em Portugal foram instaurados procedimentos criminais contra sujeitos passivos com transacções de licenças de emissão de CO2 e créditos de carbono, e detectados esquemas de MTIC que terão prejudicado o Estado português, só no terceiro trimestre de 2009, em quase 3 M€ de imposto. Foram ainda levadas a cabo acções junto de operadores económicos suspeitos de práticas de esquemas fraudulentos especialmente no que diz respeito à fraude ao IVA na aquisição, onde resultaram também em inúmeros casos de cessações officiosas de actividade. Muitos destes operadores económicos foram identificados como ou potenciais *missing traders e buffers*.

Dados do relatório de actividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude em 2009 mostram também que do controlo feito a operadores com utilização abusiva do procedimento aduaneiro 4200, com importações de bens efectuadas através de Espanha, resultou já a instauração de um inquérito em que se estima um prejuízo para o Estado no montante de 0,5 M€ de imposto, bem como a identificação de operadores com residência fiscal em Espanha em situação de incumprimento, tendo-se demonstrado que a actividade estava a ser exercida através de estabelecimento estável em Portugal, o que originou regularizações voluntárias de cerca de 6 M€ de imposto.

7.3.1 O caso tenda do PC – produtos informáticos, Unipessoal, Lda.⁷⁸

Tratou-se de uma sociedade constituída com o único objectivo de praticar a fraude. Segundo notícia publicada no Semanário Económico esta empresa desde a sua constituição dedicou-se à compra e venda, importação, exportação, montagem, manipulação e assistência técnica de microprocessadores e demais componentes electrónicos, funcionando como um mero intermediário.

A sociedade foi alvo de uma acção inspectiva, que incidiu nos exercícios de 2003 e 2004. Da investigação foi apurado que grande parte das mercadorias foi adquirida aos seguintes operadores: Advanced Micro Portugal – Comércio de Microprocessadores, Lda; Advanced Disk – Distribuição de Componentes de Informática, Lda.⁷⁹ Command.Com – Hardware &

⁷⁸ Cfr, Inquérito n° 380/04.9IDPRT da 4ª Secção dos Serviços do Ministério Público de Vila Nova de Gaia.

⁷⁹ Sociedades fundada, entre outros, por José Pavon Urbano identificados como *missing traders*.

Software, Lda; Nano Home – Tecnologia e Informática, Lda; Maquimarla – Equipamentos Informáticos, Unipessoal, Lda.⁸⁰

A sociedade foi indiciada pela DGCI pelo envolvimento em práticas de fraude Intracomunitária ao IVA na vertente fraude *carrossel*, uma vez que, uma parte substancial das aquisições de bens feitas no mercado nacional encontram-se sustentadas por documentos emitidos por operadores que demonstram todas as características de serem *missing traders e buffers*.

Da acção inspectiva da DGCI e da PJ resultou a correcção do IVA deduzido, nos termos dos n.º 33.º e n.º 44.º do artigo 19º do Código do IVA no valor total de € 1.879.698,27. Com efeito a sociedade deixou de exercer actividade, pois os seus clientes simplesmente deixaram de efectuar encomendas e decidiu apresentar-se a Tribunal no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

⁸⁰ Identificados como buffer 2.

VIII Conclusão

O objectivo deste trabalho foi procurar compreender a problemática da fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude *carrossel* e fraude na aquisição, sua origem e evolução, bem como, as soluções apresentadas pelas Instituições Europeias para combater este flagelo. Para que se consuma a fraude é necessário um agente extracomunitário, duas ou mais sociedades na UE e que a mercadoria seja leve, fácil de manusear, evitando custos de transporte e armazenagem. A fraude movimenta milhares de milhões de euros causando prejuízos elevados ao erário público. Por isso torna-se necessário que haja uma forte cooperação entre EM e países terceiros no sentido de um controlo eficiente e eficaz. A troca de informações entre os EM relativamente às transacções intracomunitárias é fundamental uma vez que os operadores económicos aproveitam-se das fragilidades do IVA e da inexperiência dos EM nesta matéria para enriquecer à custa do IVA. A fraude traz graves consequências a nível do comércio, designadamente perdas de receita para o Estado, adulterações na concorrência, agravamento das obrigações e consequentes custos para os operadores inocentes que cumprem as suas obrigações fiscais. A fraude serve também para financiar actividades criminosas tais como o terrorismo e tráfico de estupefacientes. Empresas de construção, sociedades de médias e grandes dimensões são investigadas, diariamente, por suspeitas de estarem envolvidos em crimes fiscais, com falsas exportações, falsas transacções intracomunitárias.

A Comissão Europeia e os vários EM têm tentado travar a fraude intracomunitária ao IVA, procurando soluções para combater este flagelo. Mas ainda há muito caminho a percorrer nessa luta permanente. É necessário criar medidas que permitam às Administrações Fiscais identificar as empresas falsas que solicitam o registo de IVA com o único objectivo de praticar fraude; Investir na criação de sistemas específicos de informação e de avaliação dos riscos com vista à detecção antecipada dos potenciais operadores fictícios bem como utilização de estratégias bem sucedidas que permitem a detecção precoce dos operadores fraudulentos; Proceder ao cancelamento imediato dos números de IVA dos operadores fictícios que simulam actividades económicas, interrompendo o mecanismo de fraude; devem ser desenvolvidos esforços para recuperar o IVA não pago. Dada a impossibilidade de recuperar o imposto através do *missing trader* porque entretanto este desaparece, a solução passará por recusar a dedução ou isenção de IVA às outras partes envolvidas na fraude.

Com efeito, importa frisar que este trabalho de Mestrado se baseia nos trabalhos que vem sendo desenvolvidos pela DGCI, relatórios e pareceres dos seus coadjutores, bem como Comunicações da Comissão Europeia ao Conselho Europeu e ao Parlamento Europeu, decisões da Comissão e relatórios da OCDE, entidades que prestam uma grande colaboração na luta contra a fraude na CE.

XIX – Bibliografia

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS EM PORTUGAL - Relatório de actividades desenvolvidas em 2006”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2007.

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS - Relatório das actividades desenvolvidas em 2007”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2008.

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS - Relatório das actividades desenvolvidas em 2008”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2009.

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS EM PORTUGAL - Relatório das actividades desenvolvidas em 2009”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Junho de 2010.

Carvalho, Ricardo “A Fraude Carrossel” no IVA,
<http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2006/11/fraudecarrossel.pdf>.

Araújo, Luís (2010), Conferência do CEJ: “Fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes fraude *carrossel* e fraude na aquisição”, Lisboa, Fevereiro de 2010
<http://www.justicativ.com/>

Martins, Ana Margarida Freire (2009), “A Importância da Cooperação Administrativa no Âmbito da Harmonização Fiscal Europeia” Tese V Mestrado de Contabilidade e Finanças Empresariais Universidade Aberta, Pág. 98 e ss

Palma, Clotilde Celorico “Regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias casos mais relevantes de fraude e evasão fiscais” Boletim da APECA n.º 93, Junho de 1999

PALMA, Clotilde Celorico. (2005). IVA – Regulamento de aplicação das regras da Sexta Directiva. Revista TOC, n.º 69. Lisboa: GECTOC

Palma, Clotilde Celorico (2009) “IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias” Toc 107

PALMA, Clotilde Celorico. (2005). IVA – Regulamento de aplicação das regras da Sexta Directiva. Revista TOC, n.º 69. Lisboa: GECTOC

SANTOS, António Carlos dos. (2006). O Tribunal de Justiça das comunidades europeias e a fraude carrossel em IVA. Revista TOC, n.º 71. Lisboa: GECTOC

Santos, Tiago André Tavares Dos (2011), "Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA metodologia e impacto em Portugal e na UE", Tese Mestrado em Ciências Empresariais na universidade técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão

Silva, Ana Cristina, consultora da CTOC (2011) “Responsabilidade solidária em IVA e fraudes «carrossel» ” Vida Económica Notícias/Imprensa - Revista de Imprensa